

Naam project	SCA18001 - Herziening Standaard 3810N
Status	definitief
Datum	19 januari 2017

Project team

Projectsponsor: Berry van Blijderveen
 Projectleider: Dennis Mes (PwC)
 Teamleden: Alice van den Heuvel (EY); Mark van Rijn (Deloitte); Usha Ganga (KPMG);
 Willem Wassink (PwC); Shurmine Landbrug-Felipa (NBA); Marieke Miltenburg (KPMG); Paul Hurks (NBA, secretaris).

De Werkgroep ESG-Assurance heeft een (semi-)permanent karakter en houdt zich bezig met de concretisering van projecten gericht op uitingen gericht op praktijkconsensus op het gebied van ESG-Assurance, zoals in duurzaamheidsrapportages, maatschappelijke verslagen en integrated reporting. Hierin zijn ook interne accountants vertegenwoordigd.

Het project zal worden uitgevoerd onder verantwoordelijkheid van de subcommissie Assurance.

Aanleiding

De Nederlandse standaard voor Assurance opdrachten inzake maatschappelijke verslagen is in 2007 voor het eerst uitgebracht en sindsdien, behalve omnummering in 2014 niet meer gewijzigd. Sinds de invoering van de standaard is het vakgebied duurzaamheidsverslaggeving en assurance aan continue ontwikkeling onderhevig.

Zo zijn de eisen die aan accountants worden gesteld aangescherpt, zijn verslaggevingscriteria volwassen geworden en wordt informatie over niet (of pre) financiële duurzame bedrijfsvoering meer geïntegreerd met financiële informatie in jaarverslagen en bestuursverslagen. Bovendien zijn in het kader van verduidelijking veel standaarden geactualiseerd, waarbij het zelfstandig leesbaar zijn één van uitgangspunten is.

In de nabije toekomst krijgen organisaties en accountants door nieuwe richtlijnen een bredere verantwoordelijkheid om in het kader van financiële verslaggeving meer nadruk te leggen op lange termijn waarde-creatie en duurzaam handelen en het verstrekken van assurance daarover.

Bovenstaande ontwikkelingen zijn de aanleiding geweest om knelpunten in de huidige standaard 3810N te identificeren als input voor een projectplan van de NBA ESG werkgroep om de standaard te kunnen herzien. De analyse is toegevoegd als bijlage bij de projectplan.

Doelstelling

Het herzien van de standaard zou moeten leiden tot een toename in relevantie en gebruik voor de komende jaren.

Impactanalyse

Toepassing in de praktijk van een herziene standaard 3810N beoogt de volgende impact:

- betere aansluiting bij nieuwe ontwikkelingen en regelgeving bij externe verslaggeving, w.o. bestuursverslagen;
- betere aansluiting bij ontwikkelingen in accountantsrapportages;
- betere aansluiting bij vaktechnische ontwikkelingen in assurance, waaronder ook terminologie;

- bredere toepassing van de standaard, w.o. mogelijk een voorbeeldstandaard voor internationale toepassing.

Output

De output is een concept-herziene standaard 3810N die aansluit bij het huidige regime van de standaarden 3000 A en D, in internationaal verband ISAE 3000, en die tegemoet komt aan de behoefte aan de groeiende praktijkconsensus bij ESG-assurance.

De werkgroep hanteert een Consensusdocument als ‘living document’ voor het vastleggen van afspraken gericht op praktijkconsensus; dit document en de aanpassingen daarin worden steeds voorgelegd aan de Subcommissie Assurance. Meerdere aspecten in dit document hebben een relatie met de toepassing in de praktijk van standaard 3810N; deze betreffen zowel maatschappelijke verslagen als deelrapportages die niet voldoen aan de vereisten van een volledig verslag.

Inpassing in de huidige regelgeving

Toepassing van de Standaarden in de serie 3000 en specifiek 3810N in de nationale context.

Organisatorische knelpunten

Van belang is dat vertegenwoordigers uit de praktijk intensief betrokken zijn bij het herzieningsproces; dit zal betekenen dat er sprake zal zijn van tijdfriecties en een vrij lange doorlooptijd.

Inhoudelijke knelpunten

De analyse van de knelpunten wijst uit dat er bij ESG-rapportages en assurance frequent en bij voortdurende sprake is van veranderingen; er is sprake van een ‘moving target’.

Ook is sprake een breed en steeds breder wordend werkveld, hetgeen betekent dat afbakening een uitdaging is.

Stakeholders

Assurance-providers van ESG-rapportages en de bureaus vaktechniek van de kantoren en gremia buiten de assurance-providers, zoals opstellers en gebruikers (afbakening assurance-behoeften)

Implementatiedatum

Beoogd is opnemng in HRA 2019.

Projectplanning

Projectduur	: maart 2017 - december 2018
Consultatietermijn, intern/extern	: juni – september 2018
Implementatiedatum	: 15 december 2018
Goedkeuring Projectplan door ACB	: beoogd 19 januari 2017
Goedkeuring concept Uiting door AB	: mei/juni 2018
Goedkeuring definitieve Uiting door AB	: november 2018

Overige opmerkingen

Bijlage toegevoegd, z.o.z.

Bijlage: Analyse knelpunten Standaard 3810N

Achtergrond en aanleiding

De Nederlandse standaard voor Assurance opdrachten inzake maatschappelijke verslagen is in 2007 voor het eerst uitgebracht en sindsdien, behalve omnummering in 2014 niet meer gewijzigd. Sinds de invoering van de standaard is het vakgebied duurzaamheidsverslaggeving en assurance aan continue ontwikkeling onderhevig.

Zo zijn de eisen die aan accountants worden gesteld aangescherpt, zijn verslaggevingscriteria volwassen geworden en wordt informatie over niet (of pre) financiële duurzame bedrijfsvoering meer geïntegreerd met financiële informatie in jaarverslagen. Bovendien zijn in het kader van verduidelijking veel standaarden geactualiseerd, waarbij het zelfstandig leesbaar zijn één van uitgangspunten is.

In de nabije toekomst krijgen organisaties en accountants door nieuwe richtlijnen een bredere verantwoordelijkheid om in het kader van financiële verslaggeving meer nadruk te leggen op lange termijn waarde creatie en duurzaam handelen.

Bovenstaande ontwikkelingen zijn de aanleiding geweest om knelpunten in de huidige Standaard 3810N standaard te identificeren als input voor een project plan van de NBA ESG werkgroep om de standaard te kunnen herzien. Het herzien van de standaard zou moeten leiden tot een toename in relevantie en gebruik voor de komende jaren.

Geïdentificeerde knelpunten

Op basis van de uitgevoerde analyse zijn belangrijke knelpunten geïdentificeerd en hieronder uiteengezet. De knelpunten zijn als volgt gegroepeerd:

- **Ontwikkelingen in verslaggeving:** Door belangrijke ontwikkelingen in duurzaamheidsverslaggeving is de huidige standaard op de volgende onderdelen achterhaald
 1. Ontbreken kaders assurance over geïntegreerde verslagen
 2. Naam van object van onderzoek (maatschappelijke verslagen) verouderd
 3. Ontbreken kaders assurance in geval van online gepubliceerde informatie (via hyperlinks etc.)
 4. Ontbreken kaders hoe om te gaan met assurance over continue informatie (*continuous reporting*)
 5. Ontbreken kaders assurance over informatie ten aanzien van ketenverantwoordelijkheid (waarde ketens);
- **Ontwikkelingen in accountants rapportages:** Door belangrijke ontwikkelingen in de informatie die de maatschappij vraagt van accountants in assurance rapporten is de standaard op de volgende onderdelen achterhaald
 1. Ontbreken kaders voor afgeven gecombineerde of geïntegreerde verklaring;
 2. Ontbreken kaders voor trend in verhoogde transparantie – aandachtsgebieden
 3. Ontbreken kaders voor trend in verhoogde transparantie – Door de accountant gehanteerde materialiteit
 4. Kaders ten behoeve van het opnemen van rapportage principes en evaluatie van fouten;
- **Vaktechnische verbeteringen:** Op basis van de talrijke ervaringen in de praktijk zijn de volgende knelpunten geïdentificeerd voor vaktechnische elementen:
 1. Onderscheid werkzaamheden reasonable – limited assurance op specifieke punten onduidelijk
 2. Terminologie object van onderzoek in standaard inconsistent (informatie, onderdelen, onderwerpen)

3. Relatie met van toepassing zijnde controlestandaarden, inclusief mogelijke verschillen;
 4. Ontbreken kaders voor beoordelen van verslaggevingscriteria, in het bijzonder organisatie specifieke criteria en de benodigde toelichtingen hierover;
 5. In hoeverre is het materialiteitsprincipe toegestaan op het voldoen aan verslaggevingscriteria?
- **Potentieel voor verbreding gebruik van de standaard:** Door ontwikkelingen in verantwoordelijkheden van de accountant voor financiële audits en praktijkvoorbeelden zou de standaard voor breder gebruikt geschikt gemaakt kunnen worden.
 1. Onduidelijkheid kaders tbv mogelijke overlap ihkv Standaard720;
 2. Ontbreken link met Standaard3000 voor assurance over beperkte duurzaamheidsinformatie (bijv. kleine ondernemingen/ondernemingen die alleen over KPI's rapporteren)
 3. Voorsorteren op internationaal gebruik van de standaard

Ontwikkelingen in verslaggeving

1. De afgelopen jaren heeft integrated reporting zich sterk ontwikkeld en organisaties rapporteren in toenemende mate informatie over financiële en niet-financiële prestaties in een geïntegreerd verslag. De standaard houdt geen rekening met specifieke elementen die van belang zijn voor het geven van assurance over duurzaamheidsinformatie die in het zelfde document is geïntegreerd met financiële informatie. (bijvoorbeeld afbakening en uit te voeren werkzaamheden ten aanzien van financiële informatie, risico management paragraaf en corporate governance paragraaf)
2. In de herziene Corporate Governance Code wordt meer nadruk gelegd op transparantie over lange termijn waarde creatie en duurzaam handelen van organisaties. De standaard definieert het onderwerp van onderzoek als "maatschappelijke verslagen". Het herzien van de definitie in "verslagen inzake duurzame bedrijfsvoering" zou beter aansluiten bij deze ontwikkeling.
3. Steeds meer organisaties publiceren jaarverslagen online op de website en maken in jaarverslagen gebruik van hyperlinks naar documenten en website pagina's. De huidige standaard voorziet niet in richtlijnen voor de accountant hierover. Voorbeelden zijn de GRI Content Index die apart op websites staan gepubliceerd, uitgebreide methodologiebeschrijvingen, toelichtingen op materialiteitsanalyses e.d.
4. Een opkomende ontwikkeling is die van *continuous reporting*. Hoewel ook bij de financial audit nog geen heldere grondslagen zijn hoe hiermee om te gaan, is dit een ontwikkeling die ook onze praktijk zal raken. De standaard biedt geen kaders voor assurance ten aanzien van continuous reporting.
5. Rapportage raamwerken en standaarden vragen in toenemende mate van bedrijven om informatie te verschaffen over impact en verantwoordelijkheid in de waarde keten. De huidige standaard biedt geen kaders ten aanzien van assurance over dit soort informatie. Bedrijven zijn voor dit soort informatie vaak afhankelijk van informatie van derden.

Ontwikkelingen in accountantsrapportages

1. Organisaties ontwikkelen zich door steeds meer geïntegreerd te rapporteren over financiële en niet-financiële prestaties. Daarbij wordt ook steeds vaker aan de accountant gevraagd meer geïntegreerd te rapporteren over de conclusies van de jaarrekeningcontrole en de assurance over duurzaamheidsverslagen. De standaard voorziet niet in het afgeven van een gecombineerde of geïntegreerde verklaring met de controleverklaring bij de jaarrekening.
2. Het maatschappelijk verkeer verlangt in toenemende mate meer transparantie van de accountant in de verklaring over de assurance opdracht. Bij financiële audits is het fenomeen "Key audit matters" geïntroduceerd en ook bij assurance op duurzaamheidsverslagen neemt de accountant steeds vaker zogenoemde "aandachtsgebieden" op in het assurance rapport. De huidige standaard biedt geen handreiking hoe deze aandachtsgebieden op te nemen in het assurance rapport en welke criteria te hanteren voor de bepaling van de relevante aandachtsgebieden. (Dit punt hangt samen met de bredere discussie in de werkgroep verklaringen)

3. In navolging van de controleverklaring bij financiële audits nemen accountants ook steeds vaker een sectie materialiteit op in het assurance rapport in het kader van meer transparantie aan het maatschappelijk verkeer. De huidige standaard biedt geen handreiking hoe (optioneel) materialiteit op te nemen in het assurance rapport. (Dit punt hangt samen met de bredere discussie in de werkgroep verklaringen)
4. Het principe rapportage materialiteit is steeds belangrijker geworden en wordt specifiek gevraagd in GRI G4. In rapportage raamwerken is in toenemende mate aandacht voor verschillende rapportage principes. De huidige standaard biedt geen kaders voor de accountant ten aanzien van rapportage principes (bijvoorbeeld balans, focus op materiele informatie etc.). Daarnaast ontbreken er kaders ten aanzien het evalueren van de impact van fouten in een duurzaamheidsverslag ten aanzien van een specifiek onderwerp op het overall beeld. Dit is complexer dan bij een jaarrekeningcontrole waarin de verantwoording in monetaire eenheden is uitgedrukt.

Vaktechnische verbeteringen

1. In de standaard ontbreekt een handreiking voor het onderscheid tussen limited en reasonable assurance bij de uitvoering van de opdracht op een aantal relevante aspecten zoals:
 - Gebruik maken van (management) experts
 - Tekstreview (beweringen en prestaties)
 - Vaststellen of het verslag voldoet aan de verslaggevingcriteria (bijvoorbeeld om general standard disclosures t.a.v. GRI)
 - Specifieke testwerkzaamheden op KPI's (bijvoorbeeld het geven van assurance over gedoneerde gelden, of CO₂ offset)
2. In artikel 6 wordt gesproken over in het verslag opgenomen "informatie", artikel 13 beschrijft "onderwerpen en/of informatie" en in artikel 33 wordt over "onderdelen" gesproken. Hierdoor is het onduidelijk wat precies het object van onderzoek is van de accountant. Consistent zou aangebracht kunnen worden door te spreken over bijvoorbeeld "materiële duurzaamheidsinformatie" (of iets dergelijks). Ook is meer guidance gewenst welke toelichting over een dergelijke term gewenst is zodat de lezer begrijpt wat onderdeel is van de scope van de accountant.
3. In de huidige standaard wordt verwezen naar Standaard 610 voor het gebruik maken van internal audit. Die standaard is recentelijk aangescherpt, bijvoorbeeld ten aanzien van direct assistance. Dit levert discussies op in de praktijk over de toepassing, bijvoorbeeld van direct assistance voor assurance over duurzaamheidsverslagen. Daarnaast zijn er ook andere Standaard's die in de praktijk relevant blijken voor assurance over duurzaamheidsinformatie, zoals Standaard 500 Management Expert, Standaard 240 Fraude, Standaard 260 Communicatie naar RVC /AC. Momenteel ontbreken er kaders voor het toepassen van relevante Standaard's en de toepassing daarvan (onverkort, of deels aangevuld met specifieke kaders). In het kader van Clarity dienen standaarden zoveel mogelijk zelfstandig leesbaar te zijn en moeten deze onderwerpen in de herziene standaard geadresseerd worden voor zover deze niet al in de herziene Standaard 3000A en D zijn opgenomen.
4. De standaard vraagt de accountant de aanvaardbaarheid van verslaggevingscriteria vast te stellen. In de praktijk zien we dat als bedrijven GRI hanteren als basis, de accountant comfortabel is en dat het aan het publiek verstrekken van onze verklaring geen probleem vormt. De vraag is hoe dat uitpakt als bedrijven niet GRI hanteren maar een ander (minder alomvattend) of eigen raamwerk hanteert als verslaggevingscriteria. Eén van de uitgangspunten van het publiceren van het assurance rapport aan het brede publiek is dat de verslaggevingscriteria bekend zijn bij de beoogde gebruiker, dus bij het brede publiek. In hoeverre kunnen wij als accountant beoordelen dat in geval van eigen (niet-GRI) criteria het publiek deze criteria begrijpt en acceptabel vindt? Bij gebrek aan een algemene rapportage standaard die alle mogelijke aspecten en indicatoren bevat zullen veel organisaties ook eigen criteria naast bijvoorbeeld GRI hanteren. De standaard zou verduidelijkt kunnen worden, bijvoorbeeld over het toetsen van de toereikendheid van de

toelichting in het verslag van rapportage criteria over bedrijfsspecifieke aspecten. De vraag is dan welke eisen aan de toelichting gesteld zou moeten worden.

5. In de praktijk zien we dat veel bedrijven worstelen met het helemaal voldoen aan alle gedetailleerde vereisten die GRI vraagt. Omdat we snappen dat het rapporteren over duurzaamheid een groeiproces is en omdat onze opdracht als doel heeft om een oordeel te geven ver het beleid, de activiteiten en prestaties als geheel, zien we in de praktijk dat we in sommige gevallen accepteren dat niet precies aan alle door GRI verlangde criteria wordt voldaan (bijvoorbeeld uitsplitsing per regio). De standaard voorziet nu niet concreet in het omgaan met het niet voldoen aan alle criteria (op basis van het materialiteitsbeginsel)

Potentieel voor breder gebruik

1. De accountant gaat in het kader van Standaard 720 een bredere verantwoordelijkheid bij het beoordelen van het bestuursverslag in het kader van de jaarrekeningcontrole. Daarnaast zijn organisaties in het kader van de nieuwe corporate governance code verplicht om in het jaarverslag op te nemen hoe de organisatie op langer termijn waarde creëert en duurzaam handelt. De informatie die de accountant moet beoordelen maakt vaak (deels) onderdeel uit van het duurzaamheidsverslag van organisaties. Mogelijk kan de standaard geschikt worden gemaakt voor gebruik door accountants in bij het beoordelen van de informatie in het bestuursverslag in het kader van de jaarrekeningcontrole. Of zou uiteindelijk onderdelen van hetgeen nu binnen de scope van deze standaard vallen onderdeel moeten worden van Standaard720. In ieder geval zou het goed zijn om in overleg te gaan met de subcommissie assurance van de NBA om potentiële overlap te voorkomen.
2. Veel kleine bedrijven zijn in staat om over duurzaamheid te rapporteren, echter deze informatie is vaak beknopt gezien de omvang van de organisatie. In veel gevallen is het nu onmogelijk om Standaard 3810N toe te passen bij het geven van zekerheid over de duurzaamheidsinformatie, omdat het verslag niet aan alle eisen voldoet (bijvoorbeeld omdat alleen over enkele indicatoren wordt gerapporteerd zonder gebruik te maken van GRI). Nu is de accountant aangewezen op Standaard 3000 hetgeen een algemene standaard is en geen handreikingen biedt ten aanzien van werkzaamheden op het gebied van duurzaamheid. Er zou nagedacht kunnen worden om een link te maken tussen Standaard 3810 en Standaard 3000 op van toepassing zijnde aspecten. Om dit soort opdrachten eventueel geschikt te maken voor Standaard 3810 zouden bijvoorbeeld de GRI Standards een optie bieden, waarbij aan een deel van de bepalingen kan worden voldaan.
3. Het herzien van de standaard biedt zou een mogelijkheid bieden om deze geschikt te maken om internationaal geadopteerd te kunnen worden, of daar zodanig op voor te breiden.